

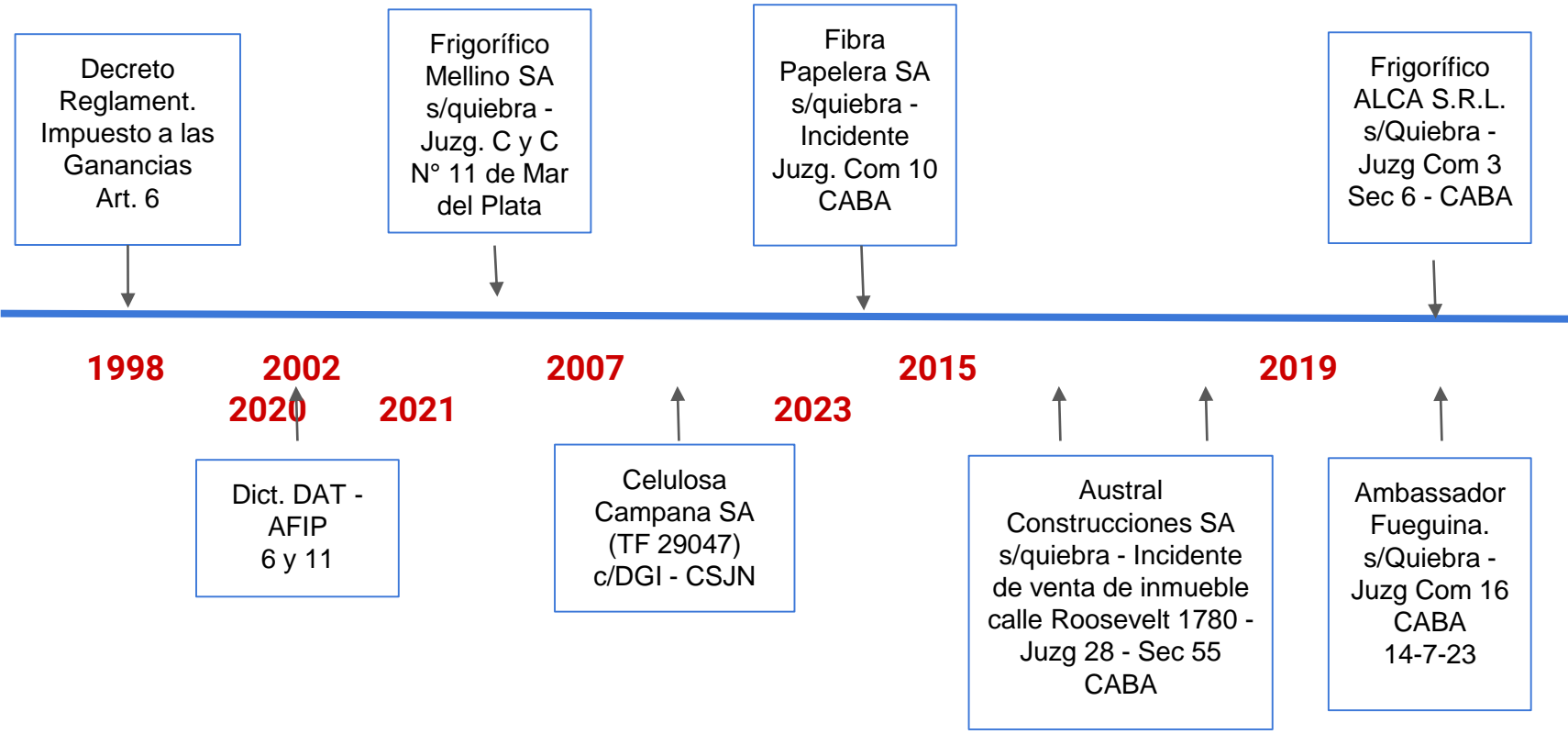
Jornadas de Jurisprudencia - CPCE CABA - septiembre 2023

# Impuesto a las Ganancias en los procesos de quiebra

Antecedentes y Fundamentos para su rechazo

Recopilación realizada por la CPN María Inés Margherit

Un poco de historia ...



Antecedentes que fundan la opinión del fisco

# Decreto Reglamentario Ley de Impuesto a las Ganancias

## **Art. 6:**

Las sociedades en liquidación, mientras no efectúen la distribución final, están sujetas a las disposiciones de la ley y este reglamento que les alcancen.

Al hacerse la distribución definitiva de lo obtenido por la liquidación, serán de aplicación las normas establecidas en el artículo anterior.

# Dictámenes de AFIP

## **DAT 11/2002**

La DAT opinó que las quiebras constituyen sociedades en liquidación que deberán tributar el impuesto a las ganancias

Cita el art. 6 de la ley 11683 que designa a los síndicos y liquidadores de la quiebra como responsables de deuda ajena y al art 8 de la misma ley que le asigna responsabilidad solidaria a los que no hagan las gestiones para el pago de los tributos de períodos anteriores y posteriores a la iniciación de los juicios.

Le asigna a las quiebras el carácter de **SUJETO PASIVO** del impuesto a las ganancias

# Dictámenes de AFIP

## **DAT 6/2002**

La DAT opinó que las quiebras constituyen sociedades en liquidación que deberán tributar el impuesto a las ganancias

La circunstancia de no contar con papeles comerciales o libros con respaldo de las operaciones no obsta la obligación de tributar el impuesto

Concluye que las ganancias imponibles obtenidas por las sociedades de capital en quiebra quedan sujetas a la tasa del 35%.

# Algunos antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales que fundan la opinión contraria a la sostenida por el Fisco

Fallo Frigorífico Mellino



## Frigorífico Mellino SA s/quiebra - Juzg. C y C N° 11 de Mar del Plata - 2007

### **Caso:**

El síndico solicitó la desafectación de fondos depositados en la cuenta judicial para atender al pago de la supuesta deuda generada por el IG y IGMP

Algunos acreedores laborales se opusieron a tal desafectación fundamentando en la falta de presupuesto objetivo del impuesto en la liquidación de bienes de la quiebra - **NO HAY GANANCIAS EN LA QUIEBRA**

## Frigorífico Mellino SA s/quiebra - Juzg. C y C N° 11 de Mar del Plata - 2007

### Caso:

AFIP sostuvo el criterio de la gravabilidad apoyado en que:

- El IG y el IGMP son gastos del 240 LCQ y desplazan a los créditos laborales en el orden de privilegios
- el IGMP tiene como objeto del impuesto a los activos de las empresas, el DR del IGMP (1533/98) recae sobre las sociedades hasta la fecha de su disolución y no exime del pago a las empresas fallidas.
- En IG se apoyó en el art 6 del DR del IG (1344/98) y en los dictámenes DAT 11 y 6/2002

## Frigorífico Mellino SA s/quiebra - Juzg. C y C N° 11 de Mar del Plata - 2007

### Caso:

El juez dio razón a los acreedores sobre la base de que el análisis de AFIP se basa en una interpretación errada de la ley.

Cuando la ley habla de rentas obtenidas (IG) o presumidas (IGMP) lo hace desde la óptica de una empresa *in bonis*.

No se aplicaría en el caso de estos impuestos cuestionados el concepto del que habla el art 240 LCQ, ya que el mismo se refiere a las cargas fiscales que son indispensables para mantener y conservar el patrimonio en uso y valor y la falta de cumplimiento de estos dos impuestos no atentaría contra ese objetivo (1).

(1) BNA s/Conc Esp Hipot en Santoro, H s/quiebra - Expte 118.185 - año 2004

## Frigorífico Mellino SA s/quiebra - Juzg. C y C N° 11 de Mar del Plata - 2007

### Caso:

Cuestiona la postura fiscal desde los siguientes principios:

- **legalidad**: no se pueden aplicar impuestos por decreto que no sean creados por ley
- **igualdad**: mismo tratamiento para situaciones análogas
- **igualdad de cargas públicas**: en la imposición debe diferenciarse la situación de un sujeto con plena capacidad contributiva de uno en estado de quiebra.
- **no confiscación (la propiedad privada es inviolable s/ la CN)**: aplicar el impuesto sobre un patrimonio en quiebra presume fundar un derecho del fisco sobre una ganancia que no existe

## Postura doctrinaria - Opinión: Dr. Juan Oklander

### **Errepar - Doctrina tributaria - enero 2007 (s/fallo Frigorífico Mellino SA s/ quiebra)**

Los dictámenes DAT de AFIP se refieren a consultas por operaciones preconcursales y no a las postconcursales, que serían las que se analizan.

La referencia que hace el DR de IG se refiere a liquidaciones societarias y no concursales.

Comparte la tesis de Melzi y Damski Barboza\* de que las quiebras no son sujetos pasivos del impuesto.

Las liquidaciones que sobrevienen a la quiebra (D° concursal) son aplicables no sólo a sociedades sino a personas físicas u otro tipo de persona de existencia ideal, en el D° societario esta tesis es inconcebible.

\* “Régimen tributario de los Concursos y las quiebras” - LL 2003 - pág 287

## Postura doctrinaria - Opinión: Dr. Juan Oklander

### **Errepar - Doctrina tributaria - enero 2007 (s/fallo Frigorífico Mellino SA s/ quiebra)**

En el D° concursal se distingue entre el activo de la quiebra - patrimonio de afectación - y el resto de los bienes adquiridos legítimamente una vez concluida la quiebra.

En el D° societario la sociedad en liquidación perdería la personalidad al resolverse su disolución, sólo la conserva al solo efecto liquidatorio.

En síntesis: en las quiebras no se configuran los elementos objetivos o subjetivos de imposición del IG

# Postura por analogía: Fallo Celulosa Campana SA c/DGI - CSJN 3/3/2015

## CASO

En el CP la empresa hace un acuerdo con sus acreedores y resuelve una quita y pretende que no se aplique IVA a la quita equiparándola a un descuento comercial, AFIP lo cuestiona y considera que está gravada

## SUMARIO

Las "quitas concursales" no aumentan el débito fiscal del contribuyente que las ha obtenido, pues ellas no han sido logradas "respecto del precio neto" de la compra, de la locación o de la prestación, sino que obedecen a otra razón, ulterior y ajena a ese "precio neto", como es el "crédito verificado" a aquellos proveedores que debieron presentarse en el proceso judicial para requerir el pago de los importes adeudados ([arts. 32 y concordantes de la ley 24.522](#)).

## Opinión:

Este criterio, que aplica al IVA, se podría relacionar por analogía con el IG, ya que si el máximo tribunal consideró que **las quitas concursales tienen una naturaleza distinta a los descuentos comerciales**, las ventas en situación de quiebra también tendrían que verse como de naturaleza distinta al giro de los negocios y por lo tanto quedar fuera del ámbito objetivo del impuesto. El fisco no debería tener opiniones incoherentes sobre cuestiones comparables.

Acciones concretas de AFIP en los expedientes de quiebra con liquidación de activos



## Causa Corijunio SA s/quiebra - Año 2022

### **Caso:**

La sindicatura presenta proyecto de distribución del art 218 LCQ sin considerar el IG sobre las ventas realizadas con motivo de la liquidación falencial.

AFIP observa el informe sobre la base de lo dispuesto en el Dto 824/2019 de la ley de IG, en los art. 2 y 3 de la ley de IG y en el art 94 de la LGS y solicita se reserven los fondos suficientes para pagar el impuesto, que además lo encuadra en los privilegios del art 240 LCQ.

# Fundamentos de la postura de las Instituciones profesionales FACPCE - FAGGCE

- Principio de legalidad: Constituye la fuente del derecho positivo. Los principios generales tienen primacía sobre otras fuentes del derecho. En este caso, La LCQ y la LGS estarían por encima de los decretos y dictámenes de AFIP
- El decreto reglamentario de la ley de IG se refiere a las liquidaciones societarias y no a las que ocurren en la quiebra. Estas últimas son de naturaleza distinta a las primeras.
- En la práctica es de muy difícil liquidación el IG en una quiebra por las circunstancias características del proceso en sí y por la falta de información completa que tiene el síndico concursal de la empresa desapoderada.

- Podría romperse la igualdad entre los acreedores al reconocer un privilegio a un acreedor que originalmente no lo tendría
- En caso que se considerara que los resultados de la venta de activos en quiebra estuvieran gravados y de las operaciones resultara una ganancia imponible debería tributar el impuesto, en cambio si arrojara quebranto no sería trasladable a ejercicios futuros, esto genera una situación despareja e injusta.
- El organismo fiscal debería ser coherente en sus posturas frente a temas controvertidos

- No debería confundirse la liquidación de una sociedad “in bonis” de otra en proceso de quiebra
- Asimismo no debería tratarse de la misma manera a las ventas ocurridas en el giro de una empresa en fecha preconcursal (gravadas) a las que ocurran a partir de la declaración de quiebra (no gravadas)

Muchas gracias!